

(Décision de la Commission fédérale de recours en matière de contributions du 11 octobre 2000 en la cause Commune X [CRC 2000-048])

Mehrwertsteuer. Stellvertretung (Art. 10 MWSTV von 1994) und Rechnungstellung. Gemeinschaftsunternehmen.

- Stellvertretung. Bedingungen (E. 3c/aa und bb). Verhältnis zum Inkassomandat (E. 3c/cc).
- Rechnungstellung. Unterscheidung zwischen der Handlung der Rechnungstellung für einen Umsatz und der Inkassohandlung. Die Rechnung bildet einen wichtigen Hinweis, gar eine Vermutung, dass ein mehrwertsteuerlicher Umsatz stattgefunden hat, der vom Aussteller der Rechnung getätigt wurde, welcher grundsätzlich im eigenen Namen handelt (E. 3d).
- Rechnungstellung durch eine Gemeinde für Fernsehnetzleistungen, die von einem Dritten erbracht werden (E. 4).

Taxe sur la valeur ajoutée. Représentation (art. 10 OTVA de 1994) et facturation. Collectivité publique.

- Représentation. Conditions (consid. 3c/aa et bb). Rapports avec le mandat d'encaissement (consid. 3c/cc).
- Facturation. Distinction entre l'acte de facturation d'une opération et l'acte d'encaissement. La facture constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son nom (consid. 3d).
- Facturation par une commune de prestations de télé-réseau fournies par un tiers (consid. 4).

Imposta sul valore aggiunto. Rappresentanza (art. 10 OIVA del 1994) e fatturazione. Consorzio di enti pubblici.

- Rappresentanza. Condizioni (consid. 3c/aa e bb). Rapporto con il mandato d'incasso (consid. 3c/cc).
- Fatturazione. Distinzione fra l'atto di fatturazione di un'operazione e l'atto di incasso. La fattura costituisce un indizio importante, o addirittura una presunzione, che vi sia stata un'operazione IVA e che essa sia stata effettuata dall'autore della fattura, che in linea di principio agisce a proprio nome (consid. 3d).
- Fatturazione da parte di un comune per prestazioni di televisione via cavo fornite da un terzo (consid. 4).

La Commune X (la Commune) est immatriculée au registre de l'Administration fédérale des contributions (AFC) depuis le 1er janvier 1995 en qualité d'assujettie au sens de l'art. 17 al. 1 de l'ordonnance du 22 juin 1994 régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA de 1994, RO 1994 1464), pour les activités de son service d'électricité. En janvier 1998, l'AFC procéda à un contrôle au sens de l'art. 50 OTVA de 1994 auprès de l'assujettie, portant sur les périodes fiscales allant du 1er trimestre 1995 au 3e trimestre 1997. Suite à ce contrôle, elle établit notamment un décompte complémentaire (DC) portant sur un montant de Fr. 135 854.-. Cette somme correspondait à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) devant grever le chiffre d'affaires généré par les «taxes» de télé-réseau perçues par la Commune auprès des consommateurs finaux pour les prestations fournies par Y S.A., ainsi qu'à quelques autres corrections.

En date du 21 juin 1999, l'AFC rendit une décision par laquelle elle confirma le décompte complémentaire précité, considérant que les prestations des exploitants de réseaux câblés devaient être imposées au taux normal. La Commune facturant à son nom lesdites prestations, elle devait être considérée comme représentante indirecte fournissant elle-même des prestations de services imposables en vertu de l'art. 10 al. 2 OTVA de 1994. En date du 23 août 1999, la Commune déposa une réclamation contre la décision précitée, contestant toute créance de l'AFC. Elle fonda son argumentation sur le fait qu'elle n'effectuait aucune prestation de services et qu'elle n'agissait pas en qualité de représentante, mais plutôt de simple intermédiaire. Dans ce contexte, l'imposition du montant de Fr. 135 854.- correspondait à une double facturation de la TVA. Par décision sur réclamation du 10 avril 2000, l'AFC rejeta la réclamation de la Commune, en reprenant les motifs de la première décision et en développant en particulier la question de la représentation.

Le 26 mai 2000, la Commune (la recourante) a interjeté recours contre la décision sur réclamation de l'AFC devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC, Commission de recours ou Commission de céans).

Extrait des considérants:

- 1., 2. (...)
3. (...)

c.aa. L'art. 10 al. 1 OTVA de 1994 dispose que «celui qui effectue des livraisons ou des prestations de services expressément au nom et pour le compte du représenté, de sorte que l'opération se réalise directement entre le représenté et le tiers, est considéré, dans le cadre de cette opération, comme un simple intermédiaire». Selon l'al. 2, «en cas de livraison ou de prestation de services, si le représentant agit pour le compte d'autrui mais n'intervient pas expressément au nom du représenté, il y a livraison ou prestation de services aussi bien entre le représenté et le représentant qu'entre le représentant et le tiers».

En vertu des dispositions précitées, le représentant direct ne peut jamais être fournisseur ou acquéreur d'un bien, car agissant au nom et pour le compte d'un tiers, il ne détient jamais le pouvoir de disposer du bien. Dans ce cas, seule la commission prélevée par le représentant direct est imposée au sens de la TVA. A l'inverse, le représentant indirect agit bien pour le compte d'un tiers, mais en son nom propre. Cette circonstance suffit à faire admettre qu'il peut détenir le pouvoir de disposer d'un bien. Ainsi, chaque fois qu'un représentant indirect intervient entre un fournisseur et un acquéreur, il y aura toujours, en vertu de l'OTVA de 1994, deux livraisons: une première du fournisseur au représentant et une seconde du représentant à l'acquéreur (décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, du 13 juin 2000, non entrée en force et non publiée, en la cause R. [CRC 1999-096], consid. 2b, du 11 janvier 2000, publiée dans la JAAC 64.80 consid. 5a/aa, et du 9 avril 1998, publiée dans la JAAC 63.24 consid. 3a [non publié], traduite et résumée dans la Revue de droit administratif et de droit fiscal 1999 2e partie, p. 268). Dans le cadre d'une prestation de services également, l'intervention

d'un représentant indirect entraîne, selon l'OTVA de 1994, une double prestation: une première du prestataire de services au représentant et une seconde du représentant au destinataire de la prestation. Dans cette situation, l'OTVA de 1994 introduit une fiction totale, puisque la même prestation de services ne peut matériellement pas être fournie deux fois, contrairement à un bien qui peut être livré deux fois.

bb. Selon les règles du droit civil, l'existence de la représentation directe est subordonnée à deux conditions (art. 32 al. 1 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO], RS 220): le représentant doit agir au nom du représenté, ainsi qu'en vertu des pouvoirs qui lui ont été conférés (Gauch/Schluemp/Tercier, *Partie générale du droit des obligations*, tome I, 2e éd., Zurich 1982, n° 941 ss). La déclaration que le représentant intervient au nom d'autrui peut être expresse ou tacite (Gauch/Schluemp/Tercier, *op. cit.*, n° 946). Elle est tacite, selon l'art. 32 al. 2 CO, lorsque le tiers devait inférer des circonstances qu'il existait un pouvoir de représentation ou qu'il lui était indifférent de traiter avec le représentant ou le représenté. Toutefois, les notions empruntées au droit civil s'interprètent en principe de manière autonome en matière de TVA (décisions de la Commission fédérale de recours en matière de contributions, du 11 janvier 2000, précitée, consid. 5b/bb, et du 18 mai 1998, non entrée en force, publiée in TVA/MWST/VAT-Journal 3/98 p. 138 consid. 7; Jean-Marc Rivier, *L'interprétation des règles de droit qui régissent la Taxe à la Valeur Ajoutée*, Archives de droit fiscal [Archives] vol. 63 p. 363). L'art. 32 al. 2 CO n'est pas plus applicable dans le contexte TVA qu'il ne l'était sous le régime de l'impôt sur le chiffre d'affaires (cf. au sujet de cette ancienne jurisprudence, Archives vol. 62 p. 568 consid. 3c, vol. 60 p. 433 consid. 3a, p. 554 consid. 3b).

L'art. 10 al. 1 OTVA de 1994 règle au surplus la question en posant des règles claires et exhaustives, desquelles il découle qu'une déclaration tacite est exclue. En conséquence, en matière de TVA, le représentant est tenu d'agir expressément au nom et pour le compte du représenté. Les Instructions 1997 à l'usage des assujettis TVA[248] (ci-après: Instructions 1997, ch. 286 ss) exigent que non seulement le nom du représenté, mais également son adresse complète figurent sur les factures adressées au tiers. Le représentant doit en outre produire pour chaque bien en particulier un mandat du représenté établissant qu'il agit comme simple intermédiaire, des documents desquels il ressort clairement qu'il a effectué une livraison ou une prestation de services expressément au nom et pour le compte du représenté (lesdits documents devant comporter en outre le nom et l'adresse complète du représenté et du tiers) ainsi qu'un décompte écrit sur le produit de l'opération et sur la rémunération éventuelle que le représenté lui remet.

Il a déjà été établi par la Commission de recours de céans que l'art. 10 al. 1 et 2 OTVA de 1994 est constitutionnel (par rapport aux livraisons, décisions précitées, du 11 janvier 2000, consid. 5a/aa, et du 9 avril 1998, consid. 5 à 7; par rapport aux prestations de services, décision du 19 mai 2000[249] en la cause C. [SRK 1999-147], consid. 3b). Il est constitutionnel aussi bien du point de vue de la fiction de la double opération qu'il introduit que du point de vue des exigences posées en matière de preuve (décision précitée du 9 avril 1998, consid. 5a/aa, 5b, 6a et 6b). La Commission de recours a considéré que ces exigences se justifiaient notamment pour éviter les abus: en effet, un assujetti, en se faisant passer pour un commissionnaire, pourrait aisément ne payer l'impôt que sur le montant de la commission reçue et non sur le montant total du chiffre d'affaires résultant de l'opération effectuée. Les décisions précitées de la Commission de recours ont cependant laissé ouverte la question de savoir si les instructions de l'AFC étaient conformes à l'OTVA de 1994. Il peut en aller de même en l'espèce, puisque le litige ne porte pas directement sur cette question.

cc. Cela dit, dans certains cas de représentation indirecte, la fiction de la double opération, évoquée ci-dessus, n'est pas toujours envisageable, ni même possible. Parfois, un opérateur, agissant bel et bien en son nom et pour le compte d'autrui, n'intervient pas dans l'intention d'être un intermédiaire indirect, mais bien dans celle d'effectuer une prestation spécifique et différente de celle voulue par le «représenté». Tel est le cas, notamment, de l'encaissement d'une créance exécuté en nom propre pour le compte d'un tiers mandant. Alors que le véritable représentant indirect est impliqué dans la relation d'une fourniture complète d'un bien ou d'une prestation de services, le mandataire chargé uniquement de l'encaissement n'intervient que dans le cadre du versement de la contre-prestation. Sa fonction d'intermédiaire est réduite au seul encaissement ou recouvrement d'une créance, de sorte qu'il n'est pas possible de lui imputer - fictivement - l'opération TVA elle-même. Cette nuance ressort d'ailleurs du texte légal lui-même, l'art. 10 al. 1 OTVA de 1994 définissant le véritable représentant comme «celui qui effectue des livraisons ou des prestations de services». La portée pratique de la distinction est également considérable, puisque l'ensemble de la contre-prestation reçue par le représentant indirect est imposable, alors que seule la commission reçue par la personne chargée de l'encaissement entre dans la base d'imposition.

Il convient dès lors de distinguer, en rapport avec le cas d'espèce, entre la règle générale de la représentation indirecte de l'art. 10 al. 2 OTVA de 1994 et le cas spécial, révélé par l'analyse économique et celle du droit privé, de l'intervention d'un tiers dans le seul cadre d'un mandat d'encaissement, dès lors que ce dernier ne peut pas être considéré comme un représentant indirect au sens technique. Compte tenu de la règle générale de l'art. 10 al. 2 OTVA de 1994, le cas spécial doit en principe être considéré comme l'exception et s'imposer uniquement lorsque l'analyse de la situation de fait y conduit clairement. S'agissant du mandat d'encaissement, il faut également rappeler que le mandataire nanti du pouvoir d'encaisser n'est pas le titulaire de la créance à recouvrer, contrairement à celui-ci qui s'est fait céder une créance aux fins d'encaissement (cf. Theo Guhl, *Das Schweizerische Obligationenrecht*, 9e éd., Zurich 2000, p. 266). Pour être juridiquement valable, le mandat d'encaissement ne requiert pas la forme écrite, ce qui n'est pas le cas de la cession de créance (Pierre Engel, *Traité des obligations en droit suisse*, Dispositions générale du CO, 2e éd., Berne 1997, p. 882). Dans ses Instructions 1997 (ch. 347), l'AFC considère qu'il y a une simple prestation d'encaissement lorsque le fournisseur de la prestation charge un tiers de recouvrer la créance et que ce dernier doit fournir un décompte au fournisseur de prestations pour chaque paiement du client. Il ne s'impose pas, dans la présente affaire, de se prononcer sur cette définition.

d. Dans ce contexte, il faut distinguer clairement entre l'acte de facturation de l'opération TVA effectuée et l'acte d'encaissement, les prestations n'étant pas identiques. La facturation consiste en l'établissement d'une facture, alors que l'activité d'encaissement a pour objectif le paiement d'une somme d'argent et par là l'extinction d'une dette. Ces opérations ne sont pas nécessairement effectuées par la même personne et sont distinctes d'un point de vue chronologique.

Dans le droit de la TVA, la facture revêt une importance déterminante: premièrement, elle permet de suivre le chemin des biens en indiquant qui détient le pouvoir d'en disposer, deuxièmement, elle est nécessaire à la déduction de l'impôt préalable et troisièmement, elle détermine le moment de la naissance de l'impôt pour l'assujetti qui décompte selon le mode des «contre-prestations convenues» (art. 34 let. a ch. 1 OTVA de 1994; ATF 123 II 396 consid. 9a; décisions de la Commission de céans, du 3 décembre 1999, non publiée, en la cause D. [SRK 1998-199], consid. 3, et du 9 avril 1998, précitée, consid. 5b). Dans cette perspective, la facturation à des assujettis est soumise à des conditions de forme relativement strictes, précisées par l'art. 28 al. 1 OTVA de 1994. De manière générale, les factures, remplissant le rôle de moyen de preuve, doivent contenir des indications claires et précises quant à la TVA. Ainsi, par exemple, selon le ch. 737 des Instructions 1997, dans les cas où des prestations

doivent être décomptées à des taux d'impôt différents et être facturées séparément, mais qu'aucune répartition de la contre-prestation selon les taux d'impôt ne figure sur la facture, la totalité de la contre-prestation doit être imposée au taux normal. Comme en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires (cf. les arrêts non publiés du Tribunal fédéral du 9 mai 2000, en la cause S. AG [2A.327/1999/odi], consid. 2b, du 1er décembre 1999, en la cause L. [2A.462/1999], consid. 2a, et du 27 mai 1998, en la cause Z. [2A.400/1997], consid. 4b et 5b/bb; Archives vol. 63 p. 57 consid. 2a, vol. 60 p. 649 consid. 2a, vol. 60 p. 508 consid. 2a), il faut poser le principe que la facture constitue un indice important, voire une présomption, qu'une opération TVA a eu lieu et qu'elle a été effectuée par l'auteur de la facture, agissant en principe en son nom.

On retrouve ce rôle prépondérant de la facture en matière de TVA dans les autres ordres juridiques européens. Ainsi, en France, l'art. 283-3 du Code général des impôts dispose que «toute personne qui mentionne la taxe sur la valeur ajoutée sur une facture ou tout autre document en tenant lieu est redevable de la taxe du seul fait de sa facturation». En Allemagne, la doctrine et la jurisprudence déduisent de l'art. 14 de l'«Umsatzsteuergesetz» qu'un assujéti qui facture une prestation qu'il n'a pas fournie en indiquant la TVA est tout de même redevable dudit impôt (Konrad Plückerbaum / Heinz Malitzky, Umsatzsteuergesetz Kommentar, 10e éd., Cologne 1996 ss, § 14, ch. 394; Rau/Dürwächter/Flick/Geist, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 8e éd., Cologne 1997 ss, § 14, ch. 254 s.). De même, si un assujéti établit une facture portant conjointement sur des prestations fournies par ses propres soins et des prestations fournies par d'autres assujétis, sans mention de ce fait ni distinction aucune, il sera imposé comme s'il avait fourni l'ensemble des prestations (Rau/Dürwächter/Flick/Geist, op. cit., § 14, ch. 61 s.).

4. En l'espèce, il n'est pas litigieux que l'opération en cause - raccordement au télésexe et maintenance dudit service - est une prestation de services au sens de l'art. 6 al. 1 OTVA de 1994. Il n'est pas contesté non plus que l'opération dont il est question ne représente pas une opération fournie dans l'exercice de la puissance publique au sens de l'art. 17 al. 4 OTVA de 1994. En effet, alors même que les parties emploient le terme de «taxe» de télésexe, il ressort clairement des pièces au dossier que chaque habitant de la Commune est libre d'adhérer ou non au système du télésexe, qui implique le paiement mensuel d'une certaine somme, sans qu'aucune autorité ne puisse, de par la loi, faire usage d'un pouvoir de coercition pour imposer une telle adhésion.

Il s'agit dès lors uniquement de déterminer si, comme le soutient l'AFC, la recourante agit en tant que représentante indirecte de Y S.A. à l'égard des abonnés au télésexe, en d'autres termes, si elle effectue une opération pleinement imposable au sens de la TVA.

a. Il ressort des pièces au dossier ainsi que des faits tels que présentés par les parties que l'organisation du télésexe sur le territoire de la recourante est la suivante.

Les Communes de A, B, C et X, réunies en une entente intercommunale (autorité concédante) destinée à rationaliser l'exploitation des services industriels, ont conclu une convention (la convention) avec Z S.A., agissant pour le compte de Y S.A. (société concessionnaire). Le but visé était la réalisation d'un réseau de distribution par câbles des programmes de radio et de télévision captés au moyen d'une antenne collective, par une société d'économie mixte à créer - Y S.A. - sous l'égide et la responsabilité de Z S.A. Le point 4.13 de la convention prévoit: «La taxe unique de raccordement sera perçue directement par la société concessionnaire auprès des propriétaires des immeubles raccordés ou de leurs représentants. La taxe mensuelle d'utilisation sera facturée et encaissée par les Services industriels communaux en même temps que les taxes d'eau et d'électricité. Leur produit sera ristourné à la société concessionnaire, sous déduction d'un émoulement d'encaissement dont le montant sera fixé par le tarif des taxes mentionnées ci-dessus». Fidèle à cet accord, le point 6 du contrat de raccordement et de servitude conclu avec les propriétaires d'immeubles indique que «les taxes d'abonnement sont encaissées auprès des locataires de logement par les Services industriels de chaque commune concernée».

Le point 5.5 de la convention dispose: «L'autorité concédante (...) accorde gratuitement à la société concessionnaire les droits et avantages suivants: - d'utiliser le domaine public pour poser des câbles souterrains et leurs tuyaux ou gaines de protection; - d'installer sur le domaine public ou dans les bâtiments communaux des amplificateurs, des stations de distribution et d'amplification». Le point 5.10 précise: «L'autorité concédante (...) mettra gratuitement à la disposition de la société concessionnaire toutes les conduites publiques existantes disponibles pour la pose des câbles de télésexe».

b. En premier lieu, il convient de déterminer si l'on se trouve dans une problématique de représentation ou de simple encaissement. Il ressort de l'organisation du système de télésexe, tel que présenté ci-dessus (consid. 4a), que la recourante est, dans une certaine mesure, impliquée dans la fourniture de la prestation de télésexe. Tout d'abord, l'activité de fourniture de programmes de télévision entraîne, par l'utilisation d'espace dans des bâtiments communaux et la pose de câbles souterrains, un usage accru, voire privatif, du domaine public, qui ne peut s'exercer sans autorisation ou concession de l'autorité (Pierre Moor, Droit administratif, vol. III, Berne 1992, p. 286 ss et 301 ss). Il s'agit d'une activité qui par nature ne peut s'effectuer indépendamment de l'Etat, étant donné que la prestation de services en cause ne pourrait pas être fournie sans mise à disposition du domaine public par la recourante. Celle-ci intervient dès lors dans la relation de fourniture de prestations de services. Elle intervient également dans le cadre du versement de la contre-prestation, en facturant en son nom les «taxes» de télésexe sur le même bordereau que les frais d'électricité. Or, elle n'établit, dans sa facture, aucune distinction entre les prestations d'électricité qu'elle fournit et les prestations de télésexe qu'elle facture pour autrui. Sans se fonder sur le droit allemand, qui, dans ce genre de situation, attribue automatiquement à l'auteur de la facture les prestations mentionnées (cf. consid. 3d ci-dessus), il faut cependant admettre que, en facturant en son propre nom, la recourante agit comme une véritable prestataire de services. Cette conclusion est confirmée par le fait que la recourante, dans sa facture, présente de la même manière la TVA perçue sur les «taxes» de télésexe et celle perçue sur les prestations d'électricité, comme si elle acquittait elle-même une TVA de 7,5% sur ces deux montants, ce qui ne pourrait se produire que si elle fournissait elle-même la prestation de télésexe. La conjonction des éléments susmentionnés (intervention dans le cadre de la fourniture de la prestation / apparition lors de la facturation / présentation formelle de la facture) conduit la Commission de ceans à attribuer à la recourante les prestations de télésexe fournies par Y S.A. Il découle donc des considérations qui précèdent que la recourante agit bien face aux abonnés au télésexe en tant que représentante de Y S.A.

A l'inverse, l'existence d'un simple mandat d'encaissement n'est guère soutenable. Si un office d'encaissement indépendant avait été chargé d'encaisser les «taxes» de télésexe, il est probable qu'il n'aurait pas procédé lui-même à la facturation de l'opération TVA et, à tout le moins, il est certain qu'il aurait indiqué qu'il agissait pour le compte de Y S.A., faute de quoi les intéressés auraient sans doute hésité à régler leurs factures. En revanche, la facturation par la recourante paraît des plus naturelles aux destinataires de la prestation qui savent qu'elle fournit une partie des infrastructures nécessaires au fonctionnement du télésexe. Effectivement, la compétence de facturation ne lui aurait pas été attribuée, si elle n'avait pas rempli une fonction en relation avec la fourniture de la prestation de télésexe. L'organisation du système d'encaissement ne relève pas du hasard; au contraire, il atteste de l'implication de la recourante dans la fourniture de ladite prestation. On ne peut dès lors affirmer que celle-ci

se limite à fournir une simple prestation d'encaissement.

c. Par ailleurs, il n'est pas contesté que la recourante facture les «taxes» de téléseu en son nom et non «expressément au nom et pour le compte» de Y S.A., comme l'exige l'art. 10 al. 1 OTVA de 1994 de la part d'un représentant direct. Les conditions applicables à la représentation directe, qui ne relèvent pas d'un formalisme excessif, ne sont dès lors pas remplies. Pourtant, rien n'empêchait la recourante de s'y conformer et d'établir des factures en tenant compte de ces données. Puisqu'elle a choisi une autre manière de procéder, elle doit être considérée comme une représentante indirecte de Y S.A. Il y a donc prestation de services aussi bien entre Y S.A. et la recourante qu'entre la recourante et les abonnés au téléseu. En conséquence, les «taxes» de téléseu versées à la recourante constituent des contre-prestations soumises dans leur entier à la TVA.

[248] Peut être obtenu auprès de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de la taxe sur la valeur ajoutée, Schwarztorstrasse 50, 3003 Berne.

[249] Publiée depuis dans la JAAC 64.110.

Dokumente der SRK